

Obračun troškova proizvodnje

Duspara, Antea

Undergraduate thesis / Završni rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:395591>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-13**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Preddiplomski stručni studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i financije

OBRAČUN TROŠKOVA PROIZVODNJE

Završni rad

Antea Duspara

Zagreb, svibanj, 2022.
Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet

Preddiplomski stručni studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i financije

OBRAČUN TROŠKOVA PROIZVODNJE
CALCULATION OF PRODUCTION COSTS

Završni rad

Student: Antea Duspara
JMBAG studenta: 0067606853
Mentor: Doc. dr. sc. Sanja Broz Tominac

Zagreb, svibanj, 2022.

Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je _____
(vrsta rada)
isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Student/ica:

U Zagrebu, _____

(potpis)

Sadržaj

1. Uvod	1
1.1. Predmet istraživanja.....	1
1.2. Cilj istraživanja	1
1.3. Metode istraživanja.....	2
1.4. Struktura rada	2
2. POJAM I OBILJEŽJA TROŠKOVA	3
2.1. Definicija troška.....	3
2.2. Podjela troška.....	3
2.2.1. Podjela troškova prema prirodnim svojstvima	4
2.2.2. Podjela troškova prema vremenu nastanka	4
2.2.3. Podjela troškova prema funkcijama.....	5
2.2.4. Podjela troškova prema elementima	5
2.2.5. Podjela troškova prema mogućnošću terećenja na zalihe	5
2.2.6. Podjela troškova prema odjelima	6
2.2.7. Podjela troškova za potrebe usporedbe predviđanja I planiranja troškova.....	6
2.2.8. Podjela troškova prema tome kako trošak reagira na promjenu količine proizvodnje	6
2.2.9. Podjela troškova prema kalkulativnom obuhvatu	7
2.2.10. Podjela troškova prema razdoblju u kojemu terete prihode	7
2.2.11. Podjela troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka	7
2.3. Metode obračuna troškova	8
2.3.1. Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda	9
2.3.2. Metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala.....	11
2.3.3. Metoda obračuna amortizacije.....	11
2.3.4. Metode raspoređivanja troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova	12
2.3.5. Metoda raspoređivanja općih troškova proizvodnje s glavnih mjesta troškova na nositelje troškova	13
2.4. Knjigovodstvene isprave u procesu proizvodnje.....	15
2.5. Raspored troškova.....	17
3. Obračun troškova proizvodnje	17
3.1. Definiranje pojma obračuna troškova proizvodnje.....	18
3.2. Kalkulacija i njezine vrste	19

3.2.1.	Vrste kalkulacije.....	19
3.2.2.	Metode kalkulacije.....	20
3.2.3.	Važnost kalkulacije.....	23
4.	Obračun troškova proizvodnje na primjeru konditorske industrije	23
4.1.	Opis poduzeća Kraš d.d.	23
4.2.	Obračun troškova poduzeća Kraš d.d.	24
5.	ZAKLJUČAK.....	29

1. Uvod

Poznato je da je proizvodnja jedna od glavnih funkcija i djelatnosti. Ona označava pretvaranje određenih ulaznih vrijednosti (inputa) u izlazne vrijednosti (outpute) kroz jedan ili više procesa. Proizvodnju se može podijeliti na više vrsta poput industrijske, masovne, serijske i slično, no ono što im je svima zajedničko je njihov temeljni cilj. Glavni cilj proizvodnje je prodaja, odnosno ostvarivanje zarade. Odnos između inputa i outputa prikazuje proizvodna funkcija koja iskazuje maksimalni iznos proizvodnje koju je moguće proizvesti obzirom na zadane inpute.

1.1. Predmet istraživanja

Ostvarivanje zarade nemoguće je bez praćenja cjelokupnog procesa proizvodnje. Iz tog razloga danas možemo prepoznati računovodstvene sustave koji prate proces proizvodnje te izvještavaju s potrebnim informacijama o profitabilnosti određenih proizvoda. Na temelju takvih informacija, donose se važne poslovne odluke. Računovodstvo proizvodnje susreće se s temeljnim problemima u poduzeću a oni jesu kako smanjiti troškove proizvodnje kako bi se povećala konačna vrijednost, odnosno profit poduzeća. Predmet istraživanja rada jesu troškovi koji nastaju u proizvodnoj djelatnosti konditorske industrije te načini njihova obračuna.

1.2. Cilj istraživanja

Cilj ovoga rada je analizirati metode obračuna troškova koje se koriste u proizvodnji. Glavni cilj obračuna troškova je postizanje dugoročne koristi, odnosno zarade uz smanjenje troškova. Ono što se želi postići ovim radom je prikazati važnost računovodstvenog praćenja te prikazati koliki utjecati on ima na krajnju zaradu poduzeća.

1.3. Metode istraživanja

Metode koje će se koristiti u radu su sljedeće: metoda sinteze i analize, metoda kompilacije, sekundarni izvori podataka, metoda studija slučaja te statistička metoda. Svrha metoda istraživanja je prikupiti što više informacija kako bi se na najbolji način mogla objasniti važnost ove teme.

1.4. Struktura rada

Ovaj završni rad sastojati će se od pet cjelina koje uključuju uvod i zaključak. U prvome dijelu opisivati će se troškovi te njihove vrste. Govorit će se o obračunu troškova te o knjigovodstvenim ispravama koje su potrebne u tome procesu.

2. POJAM I OBILJEŽJA TROŠKOVA

U drugome dijelu ovoga rada definirati će se i opisati troškovi, njihova podjela, metode njihova obračuna te ćemo spomenuti koje se knjigovodstvene isprave koriste u procesu proizvodnje.

2.1. Definicija troška

U knjigovodstvenome smislu, troškovi proizvodnje smatraju se troškovi koji su bili potrebni za stvaranje određenih outputa (izlaznih vrijednosti). Kao pojam trošak smatra se svaka vrijednost koja je bila uključena u proces proizvodnje. Ono što je važno naglasiti je da se troškovi iskazuju kao ukupni kako bi se mogli uspoređivati s drugim vrijednostima poput prodajne cijene. Na taj način utvrđuje se poslovna efikasnost. Također, važno je razlikovati pojam troška i izdatka. Izdatak označava smanjenje novčanih sredstava dok trošak označava vrijednosno izraženi utrošak rada. Praćenje troškova je vrlo važno u poduzeću jer omogućuje praćenje, analizu i kontrolu proizvodnje. Na temelju troškova donose se odluke o uspješnosti poduzeća.

2.2. Podjela troška

Iako svi troškovi imaju zajednička obilježja, možemo ih podijeliti po vrstama. Podjelu troškova moguće je izvršiti prema brojnim kriterijima. Podjela troškova evoluirala je s razvojem ekonomske znanosti. Uobičajeni i najpoznatiji kriteriji podjele troškova su:

1. Prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku,
2. Prema poslovnim funkcijama,
3. Prema segmentu (centrima odgovornosti) i mjestima troška,
4. Prema načinu raspoređivanja na nositelje,
5. Prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (dinamičnosti),
6. Prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju,
7. Prema utjecaju za poslovni rezultat,

8. Prema ulaganju u poslovni proces,
9. Prema doprinosu kvaliteti.¹

Osnovni oblik podjele troškova jesu prirodni troškovi. Svi ostali troškovi izvedeni su iz njih.

2.2.1. Podjela troškova prema prirodnim svojstvima

Kao što je već navedeno, troškove možemo podijeliti prema prirodnim svojstvima. Prema tome, troškove dijelimo na trošak materijala, troškove amortizacije, trošak usluga, troškove osoblja, troškove financiranja i ostale troškove. Troškovi materijala dijele se na trošak sirovina i materijala, trošak sitnog inventara, troškovi materijala, troškovi rezervnih dijelova koji se koriste za tekuće poslovanje. Trošak amortizacije označava smanjenje vrijednosti imovine poduzeća a izračunava se računovodstvenim postupcima jednom godišnje. Trošak usluga obuhvaća troškove usluga prijevoza, usluge održavanja opreme i slično. Kao trošak financiranja možemo navesti kamate.

2.2.2. Podjela troškova prema vremenu nastanka

Prema vremenu nastanka troškova možemo podijeliti na povijesne ili buduće troškove. Povijesni troškovi su oni koji su nastali u prošlosti te menadžment nikako nema utjecaj na njih te ih ne može promijeniti. Na temelju povijesnih troškova vrjednuje se imovina te su jako važni kako bi mogli utvrditi i vidjeti uspješnost poduzeća. Budući troškovi oni su koji nastaju u budućnosti te na njih menadžment može utjecati. Oni prikazuju određene ciljeve koji se žele ostvariti. Također, osim budućih i povijesnih troškova postoje i nedospjeli troškovi, primarni te konverzijski. Nedospjeli troškovi su uključeni u vrijednost imovine. Primarni troškovi jesu troškovi sirovina i materijala, sitnog inventara i slično. Oni se koriste u procesu proizvodnje kako bi bili pretvoreni u učinke. S druge strane, konverzijski troškovi jesu oni koji nastaju u procesu konverzije inputa u outpute.

¹ Drljača, M. (2004.): Metode upravljanja troškovima. Električka, Broj 4, Stilloeks, str. 16-22.

2.2.3. Podjela troškova prema funkcijama

Troškove prema funkcijama dijelimo na proizvodne i neproizvodne troškove. Proizvodni troškovi direktno su povezani s procesom proizvodnje te obuhvaćaju troškove sirovina i materijala, troškove osoblja, troškove režija i slično. Neproizvodni troškovi su razvrstani po skupinama a oni jesu troškovi administracije, troškovi prodaje i troškovi istraživanja i razvoja. Neproizvodni troškovi nisu direktno povezani s procesom proizvodnje.

2.2.4. Podjela troškova prema elementima

Troškovi prema elementima jesu troškovi direktnog materijala, direktnoga rada i opći troškovi. Materijal je dio gotovih proizvoda. To su troškovi koji obuhvaćaju troškove materijala koji se u procesu proizvodnje pretvaraju u gotove proizvode uz pomoć ljudskog rada, tehnike i tehnologije.² Troškovi direktnoga rada obuhvaćaju troškove rada, odnosno trošak plate za obavljene rad, dodatke i nadnice. Opći troškovi jesu oni koji su direktno povezani s procesom proizvodnje te se na temelju njih donosi i formira cijena gotovih proizvoda.

2.2.5. Podjela troškova prema mogućnošću terećenja na zalihe

Troškove obzirom na mogućnost terećenja na zalihe dijelimo na uskladištive i neusklađene troškove. Uskladištivi troškovi jesu oni koji terete zalihe. Oni ostaju formirani u zalihama sve do trenutka njihove prodaje. Tada se prenose na rashode. Neusklađeni troškovi jesu oni koji ne terete zalihe odnosno takva radnja im nije dopuštena. Takvi troškovi jesu troškovi bruto plaća, amortizacija u administraciji, trošak vrijednosnog usklađenja i slično. Obzirom da ovi troškovi ne terete zalihe, direktno se prenose na rashode.

² Belak, V. (2006.) Profesionalno računovodstvo, Zgombić & Partneri, Zagreb

2.2.6. Podjela troškova prema odjelima

Troškove prema odjelima dijelimo na proizvodni trošak, uslužni trošak, trošak proizvoda i trošak razdoblja. Proizvodni troškovi direktno su povezani s proizvodnjom te se mogu pripisati proizvodu. Uslužni troškovi nisu direktno povezani sa proizvodnjom te se ne mogu pripisati proizvodu već se klasificiraju prema tome uključuju li se troškovi u trošak zaliha ili ne. Trošak proizvoda nastaje rashod u trenutku prodaje proizvoda. Trošak razdoblja ne uključuje se u vrijednost zaliha.

2.2.7. Podjela troškova za potrebe usporedbe predviđanja i planiranja troškova.

Troškovi koje uključujemo za potrebe usporedbe predviđanja i planiranja troškova su stvarni, planski i standardni. Stvarni troškovi jesu oni koji su uneseni u račun dobiti i gubitka. Planski troškovi jesu oni koji se planiraju za budućnost, na koje se može utjecati te oni koji služe za ostvarivanje određenih ciljeva menadžmenta. Standardni troškovi jesu oni koji su točno izračunati i previđeni za provedbu određenog cilja.

2.2.8. Podjela troškova prema tome kako trošak reagira na promjenu količine proizvodnje

Prema navedenom kriteriju razlikujemo varijabilne, fiksne, mješovite i diskrecijske troškove. Varijabilni troškovi oni su koji variraju te se često mijenjaju. Oni ovise o količini proizvodnje. Mijenjaju se ovisno o aktivnostima. Kada razina aktivnosti raste, rastu i varijabilni troškovi te obratno, kada razina aktivnosti opada, opadaju i varijabilni troškovi. Fiksni troškovi, s druge strane su oni koji su konstantni bez obzira na opseg aktivnosti. U slučaju promjene aktivnosti, fiksni troškovi ostaju isti. Mješoviti troškovi sadrže obilježja i varijabilnih i fiksnih troškova. Mješoviti troškovi su najčešća vrsta troškova u praksi. Diskrecijski troškovi oni su koji su nastali radi odluka u poduzeću. Diskrecijski troškovi jesu oni koje je najteže procijeniti.

2.2.9. Podjela troškova prema kalkulativnom obuhvatu

Troškovi prema kalkulativnom obuhvatu nastaju radi razlike između planiranih i ostvarenih troškova. Ukoliko su stvarni troškovi jednaki kalkulativnim nazivamo ih apsorbiranim. Kada su stvarni troškovi veći od kalkulativnih nazivamo ih podasorbiranim troškovima te ako su stvarni troškovi manji od kalkulativnih nazivamo ih preasorbiranim troškovima.

2.2.10. Podjela troškova prema razdoblju u kojemu terete prihode

Troškove obzirom na razdoblje u kojemu terete prihode dijelimo na kapitalizirane troškove, troškove razdoblja, nedospjele troškove i dospjele troškove. Kapitalizirani troškovi. Troškovi za koje se očekuje da će ostvariti korist u budućem poslovnom razdoblju. Tijekom procesa proizvodnje, svi ti troškovi uključeni u proces se kapitaliziraju, odnos uključeni su u vrijednost zaliha. Nakon što je završio proces proizvodnje, nastao je gotovi proizvod koji sa zaliha proizvodnje odlazi na zalihe ili skladište gotovih proizvoda. Ti troškovi su kapitalizirani sve do trenutka prodaje proizvoda, odnosno onog trenutka kada proizvod odlazi iz skladišta do krajnjeg kupca.³ Troškovi razdoblja su oni koji su zadužni za ostvarivanje koristi u određenim razdobljima. Nedospjeli troškovi oni su koji postaju rashod u trenutku prodaje, a dospjeli troškovi jesu oni koji postaju rashodi u trenutku njihova nastanka.

2.2.11. Podjela troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka

Troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka jesu relevantni troškovi, irelevantni troškovi, granični troškovi, kontrolni troškovi te nekontrolni troškovi. Relevantni troškovi jesu oni koji su vrlo bitni da postavljanje novih ciljeva te njihovo ostvarivanje te su najvažniji za donošenje važnih poslovnih odluka. Irelevantni troškovi oni su koji nisu bitni za donošenje poslovnih odluka ili postavljanje ciljeva. Kontrolni troškovi jesu oni na koje menadžeri imaju utjecaja te ih mogu pratiti i

³ Belak, V. et al. (2009.) Računovodstvo proizvodnje, RRIF, Zagreb

kontrolirati. Nekontrolirani troškovi jesu oni na koje menadžeri nemaju utjecaja te ih ne mogu pratiti i kontrolirati.

Upravo potreba za razlikovanjem troškova prema razlogu njihova nastanka i mogućnosti uključivanja u vrijednost zaliha zahtijeva od proizvodnog društva da posebnu pažnju posveti ustroju računovodstva kako bi ono moglo pružiti potrebne podatke.⁴

2.3. Metode obračuna troškova

Proizvodnja je jedna od najvažnijih funkcija jer njome nastaju dobra široke potrošnje. No, proizvodnjom nastaju i troškovi. Troškove dijelimo na dvije osnovne skupine a to su troškovi proizvoda i troškovi razdoblja. Troškovi proizvoda sadržani su od općih troškova proizvodnje te izravnih troškova poput troškova plaća, troškova materijala i slično. Izravni troškovi jesu oni koji se mogu izravno teretiti na određenog nositelja, odnosno mogu se odrediti, dok se s druge strane neizravni troškovi ne mogu odrediti i na taj način se ne mogu teretiti na određenog nositelja. Obzirom da se neizravni troškovi nemogu povezati s proizvodima, koriste se različite metode pomoću kojih se troškovi raspoređuju kako bi svaki trošak bio povezan sa proizvodom zbog kojega je i nastao. Računovodstvene metode obračuna troškova obuhvaćaju različite postupke i tehnike obračuna koji se koriste prilikom vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, utvrđivanja troškova i njihova praćenja po mjestima nastanka, raspoređivanja troškova s pomoćnih mjesta troškova na glavna mjesta te raspoređivanja troškova na nositelje troškova, a to su proizvodi i usluge.⁵ Obzirom da postoje brojne metode obračuna troškova, poduzetnici se odlučuju za onu koja njima najviše odgovara za njihova istraživanja. Poduzetnik se može odlučiti i za dodatne metode u onim slučajevima kada mu one mogu pružiti bolje informacije za donošenje važnih poslovnih odluka. Cilj i svrha metoda obračuna troškova je da se troškovi

⁴ Vuk, J. (2019.) Računovodstveno i porezno postupanje s popisnim zalihama // Računovodstvo, revizija i financije, XXVIII (2019)

⁵ Vuk, J. (2018). Posebnosti godišnjih financijskih izvještaja u proizvodnoj djelatnosti za 2017. godinu. Računovodstvo revizija i financije (RRiF), UDK. 657.1/336.2, 74-86

rasporede na mjesto njihova nastanka kako bi se cjelokupni process proizvodnje mogao što bolje pratiti. Te metode se mogu klasificirati na sljedeće skupine:

1. metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda
2. metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala
3. metode obračuna amortizacije
4. metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova
5. metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s glavnih mjesta troškova na nositelje troškova (proizvode i usluge).⁶

Sve navedene metode biti će pobliže objašnjene u daljnjem tekstu.

2.3.1. Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda

Zalihe, u računovodstvenome smislu, označavaju sredstva koja se drže radi prodaje u redovnom poslovanju, a nakon procesa proizvodnje koje se prodaju u obliku materijala koji se troši u proizvodnom procesu. Zalihe se u procesu proizvodnje pretvaraju u gotovi proizvod a razlikujemo više vrsta istih. Zalihe dijelimo na zalihe materijala u skladištu, zalihe nedovršene proizvodnje, zalihe gotovih proizvoda te zalihe robe. Zalihe materijala podrazumijevaju sve zalihe sirovina, pomoćnoga materijala, goriva, alata, sitnog inventara i slično. Zalihe robe obuhvaćaju robu koja se nalazi u skladištu ili u prodajnim centrima. Cjelokupni proces pretvaranja zaliha u gotovi proizvod sastoji se od više faza koje ću prikazati u tablici ispod teksta.

⁶ Perčević, H. (2006): Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, str.649

1.	Zalihe sirovina I materijala koje ulaze u sustav gotovih proizvoda
2.	zalihe nedovršene proizvodnje I poluproizvoda
3.	Zalihe gotovih proizvoda
4.	Zalihe trgovačke robe I drugoga namijenjenog daljnjoj prodaji
5.	Kratkotrajna biološka imovina

Table 1 Proces pretvaranja zaliha u gotovi proizvod [Izvor: izrada autora]

Proces proizvodnje započinje kada zalihe stignu u skladište. Na taj način zalihe ulaze u sustav gotovih proizvoda. Druga faza je skladištenje zaliha u zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda. Proizvodnjom nastaju zalihe gotovih proizvoda. Nakon što se gotovi proizvodi prodaju, nastaju zalihe trgovačke robe te se daljnjom prodajom istih stvari kratkotrajna biološka imovina. Prije nego što se poduzetnik odluči evidentirati zalihe mora provjeriti da li iste zadovoljavaju uvjete za priznavanje zaliha. Zalihe se evidentiraju i priznaju kada zadovoljavaju uvjete odnosno onda kada poduzetnik od zaliha ima ekonomske koristi I troškove koji se mogu izmjeriti. Ono što trošak zaliha obuhvaća jesu svi troškovi koji su bili potrebni kako bi se zalihe nabavile a to su troškovi konverzije i ostali troškovi koji su bili povezani s dovođenjem zaliha na sadašnje stanje. Dvije su osnovne metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda a to su metoda ukupnih troškova i metoda varijabilnih troškova. Metodom ukupnih troškova u vrijednost zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda uključuju se troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada, varijabilni opći troškovi proizvodnje i iskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje. Kao rashodi računovodstvenog razdoblja tretiraju se neiskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi administracije i troškovi prodaje.⁷ Metodom varijabilnih troškova u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda uključuju se svi varijabilni troškovi proizvodnje, a to su trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i varijabilni opći troškovi proizvodnje. Kao rashodi računovodstvenog razdoblja tretiraju se svi fiksni opći troškovi proizvodnje i troškovi prodaje i administracije.⁸

⁷ Perčević, H. (2006): Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, str.650

⁸ Perčević, H. (2006): Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, str.650

2.3.2. Metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala

Na visinu općih troškova proizvodnje i troškova direktnog materijala u proizvodnji utječu metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala. Metode koje se koriste za obračun troškova sirovina i materijala su:

- Metoda standardnog troška
- Metoda specifične identifikacije
- FIFO metoda
- Metoda prosječnog ponderiranog troška

U nastavku teksta pojasniti ću važnost svake od navedenih metoda.

Metoda standardnog troška jedna je od metoda obračuna zaliha sirovina i materijala. Ova metoda može se koristiti pod uvjetom da su rezultati vrijednosti zaliha i troškova za prodana dobra približni trošku. Metoda specifične identifikacije označava situaciju kada se specifični troškovi pridodaju prepoznatim predmetima zaliha. Metoda obračuna FIFO („prvi ulaz – prvi izlaz“) ili na engleskome („first in – first out“) označava kada se zaliha koja je prva nabavljena, prva i terete za troškove ili rashode. Na taj način, zalihe koje su zadnje kupljene ostaju zadnje na kraju razdoblja. Glavni nedostatak FIFO metode je taj a će u pravilu troškovi za prodano biti niži od zamjenskih troškova zaliha. Metoda prosječnog ponderiranog troška koristi se tako da se trošak neke stavke određuje temeljem prosječnog ponderiranog troška svih stavaka na početku razdoblja i troška sličnih stavaka koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju. Formula kojom se izračunava prosječna ponderirana cijena je dijeljenje ukupne vrijednosti zaliha sa količinom zaliha. Glavi nedostatak ove metode je da će u pravilu cijene biti niže, a glavna prednost je jednostavnost korištenja istom.

2.3.3. Metoda obračuna amortizacije

Amortizacija predstavlja trošenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine koja se koristi u poslovanju. Metode amortizacije su matematičko – računovodstvena rješenja

kojima se nastoji što točnije rasporediti amortizacijske iznose na obračunska razdoblja.⁹ Trošak amortizacije neizravni je trošak jer se ne može odrediti prema jedinici proizvoda. Obzirom na to, metode amortizacije utječu na visinu općih troškova. Dvije osnovne metode obračuna amortizacije jesu metoda obračuna amortizacije zasnovana na vremenu te metoda obračuna amortizacije zasnovane na funkciji¹⁰. Obje metode drugačije utječu na visinu troškova. Izračunom kroz obje metode dobivamo isti rezultat amortizacije za cijeli vijek uporabe no iznosi u pojedinim godinama mogu biti različiti. Također postoje i tri dodatne metode. Prva metoda je proporcionalna metoda koja se koristi tako da su iznosi tijekom čitavog vijeka korištenja isti. Druga metoda je degresivna koja se koristi tako da su iznosi u prvim godinama viši jer se smatra da se imovina tada najviše koristi, i obratno, da su iznosi u krajnjim godinama niži jer se smatra da se imovina tada najmanje koristi. Posljednja, progresivna metoda, suprotna je od degresivne te ona smatra da se potrošnja povećava povećavanjem godina, odnosno približavanjem kraju vijeka imovine. Nedostaci ove metode jesu činjenice kako se ovakvim pristupom zanemaruje zastarijevanje te tehnički napredak i nužnost njegova praćenja.¹¹ Metoda amortizacije trebala bi se koristiti svake poslovne godine te bi trebalo preispitati i analizirati dobivene rezultate. Dobivene rezultate treba usporediti sa očekivanima te vidjeti kolika su odstupanja. Porezno dopuštene stope amortizacije uređuje Zakon o porezu na dobit.

2.3.4. Metode raspoređivanja troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova

U situacijama kada poduzetnik treba sastaviti radni nalog, točno zna koliko je materijala, rada i ostalih input bilo potrebno kako bi proizveo određeni proizvod jer ih može odrediti i ustanoviti. No, postoje troškovi koji se ne mogu rasporediti i ne mogu teretiti izravno ali ipak nastaju u procesu proizvodnje te ih je iz toga razloga teško izmjeriti.

⁹ Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007.): „Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 224

¹⁰ Perčević, H. (2006): Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, str.651.

¹¹ Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007.): „Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 225

Takvi troškovi nazivaju se opći troškovi proizvodnje. U ovakvim situacijama troškove je potrebno raspodijeliti na mjesta njihova nastanka. Kada troškovi nastaju na sporednim mjestima, potrebno ih je utvrditi te raspodijeliti na glavna mjesta troška. Glavno mjesto je proizvodni pogon u kojemu se odvija proces proizvodnje dok su sporedna mjesta radionice, kotlovnice i ostala pomoćna, odnosno sporedna mjesta. Računovodstvene metode raspoređivanja troškova proizvodnje sa pomoćnim na glavna mjesta troškova jesu direktne metode, indirektna metode te recipročne metode. ¹²Direktna metoda označava situaciju kada je pomoćno mjesto u funkciji pogona te se tada troškovi tog pomoćnog mjesta prenose na pogon. Indirektna metoda, s druge strane, označava postojanje više pomoćnih mjesta te jednoga pogona. U toj situaciji se troškovi prenose s jednog pomoćnog mjesta na drugo sve dok ne dođu do glavnoga pogona. Recipročna metoda koristi se primjenom određenih postupaka kada se s pomoćnih mjesta trošak prenosi na glavna mjesta, odnosno na pogon. ¹³Zakonom nije određeno koja od ovih metoda se mora koristiti te se zato poduzetnik može odlučiti za bilo koju od ovih metoda.

2.3.5. Metoda raspoređivanja općih troškova proizvodnje s glavnih mjesta troškova na nositelje troškova

Metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s glavnih mjesta troškova na nositelje troškova dijelimo na tradicionalne sustave obračuna troškova i suvremene sustave obračuna troškova. ¹⁴Kod tradicionalnih sustava, opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na mjesta troškova, a osnova suvremenog pristupa je raspored troškova prema aktivnostima.¹⁵ U tradicionalne sustave obračuna troškova ubrajamo sustav obračuna troškova prema radnome nalogu te sustav obračuna troškova za liniju proizvoda. Suvremeni sustavi obračuna troškova sastoje se od metode ABC, metode upravljanja troškovima kvalitete, metode upravljanja troškovima a temelju karakteristika,

¹² Vuk, J. (2018). Posebnosti godišnjih financijskih izvještaja u proizvodnoj djelatnosti za 2017. godinu. Računovodstvo revizija i fina

¹³ Vuk, J. (2018). Posebnosti godišnjih financijskih izvještaja u proizvodnoj djelatnosti za 2017. godinu. Računovodstvo revizija i financije (RRiF), UDK. 657.1/336.2, 74-86

¹⁴ Vuk, J. (2018). Posebnosti godišnjih financijskih izvještaja u proizvodnoj djelatnosti za 2017. godinu. Računovodstvo revizija i financije (RRiF), UDK. 657.1/336.2, 74-86

¹⁵ Vuk, J. (2018). Posebnosti godišnjih financijskih izvještaja u proizvodnoj djelatnosti za 2017. godinu. Računovodstvo revizija i financije (RRiF), UDK. 657.1/336.2, 74-86

obračuna troškova životnog ciklusa, metode ciljanih troškova te metode balance postignuća.

2.3.5.1. Tradicionalne metode

Tradicionalne metode odnose se na vrstu proizvodnje. Metoda obračuna troškova po random nalogu koristi se u granama specifične proizvodnje kao što su proizvodnja po mjeri. Suprotno od metode obračuna troškova prema random nalogu gdje se za obračun skupljaju podatci o nastalim troškovima za jednu jedinicu proizvoda, kod sustava obračuna troškova za liniju proizvoda skupljaju se podatci o svim nastalim troškovima za sve proizvode. Poslodavac odabire onaj obračunski sustav koji njemu najviše odgovara obzirom na vrstu proizvodnje.

2.3.5.2. Suvremene metode obračuna troškova

Metoda ABC jedna je od metoda suvremenih metoda obračuna troškova.¹⁶ Troškovi aktivnosti najvažniji su za ovu metodu jer su osnovica za raspoređivanje troškova. ABC metoda puno je složenija u tradicionalnih metoda ali je prednost ta što je puno preciznija. Također, može se navesti i metoda upravljanja troškovima kvalitete. Ova metoda ubraja sve troškove koji nastaju kako bi se postigla određena, željena kvaliteta proizvoda. Metoda ciljnih troškova je mjerenje troškova koji ulaze u proces proizvodnje kako bi se proizveo određeni proizvod te s kojima se ostvaruje dobit. Pritom se uvažava princip da troškovi sastavnica proizvoda mogu iznositi samo koliko je doprinos sastavnice korisnosti proizvoda sa stajališta kupca. Na taj način model ciljnih troškova zadržava blizak odnos s tržištem. To je ujedno posebnost modela ciljnih troškova.¹⁷ Metoda balance postignuća jedna je od novijih metoda koja odabire skup pokazatelja te temeljem njih planira aktivnosti za povećanje uspješnosti poduzeća.

¹⁶ Perčević, H. (2006): Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru

¹⁷ Drljača, M. (2004.): Metode upravljanja troškovima. Električka, Broj 4, Stilloeks, str. 16-22. ISSN 1332 – 0122,

2.4. Knjigovodstvene isprave u procesu proizvodnje

Računovodstvene isprave jesu dokazi za određeni poslovni događaj koji se dogodio.¹⁸ Na temelju njih, postoji fizički dokaz poslovnog događaja. Jedna od glavnih knjigovodstvenih isprava u procesu proizvodnje jesu radni nalozi, no i ostale isprave bez kojih je nemoguće pratiti proces proizvodnje. Radni nalog je isprava koja služi da se zabilježe svi radovi koji se izvode za vrijeme proizvodnje kako bi se što bolje mogla pratiti. Na kraju proizvodnje, radni nalog se predaje te se na temelju njega utvrđuje cijena proizvodnje odnosno proizvoda. Također, još jedne od bitnijih isprava u knjigovodstvenom praćenju procesa proizvodnje jesu iskaz obračunatih plaća, predatnica, iskaz izdanih sirovina i materijala, POL i druge. Knjigovodstvene isprave za praćenje procesa proizvodnje nisu zakonski određene te zbog toga poduzetnik može sam izabrati kojima se želi koristiti ili sam izraditi ispravu koja će mu pomoći da bi što bolje pratio proces proizvodnje. Kaže se da je radni nalog jedna od važnijih isprava jer su na njemu točno naznačene sve informacije od toga što treba proizvesti do toga kako i za koga. Radni nalog sastavlja se na temelju zahtjeva skladišta, poslovnice ili kupca. Za sve sirovine i materijale koje su bile utrošene u procesu proizvodnje izdaje se Iskaz utrošenog materijala i sirovina. POL, odnosno pogonski obračunski list prikazuje informacije o neizravnim troškovima koji su nastali u procesu proizvodnje.



Faze obračuna troškova prema radnom nalogu:

1. Utvrđivanje radnog naloga koji je izabran kao nositelj troškova,
2. Utvrđivanje direktnih troškova proizvodnje za radni nalog,
3. Utvrđivanje baza (ključeva) za raspoređivanje općih troškova proizvodnje na radne naloge,
4. Izračunavanje stope dodatka općih troškova proizvodnje na radne naloge,
5. Izračunavanje iznosa općih troškova proizvodnje za svaki radni nalog,

¹⁸ Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007.): „Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 81

6. Izračunavanje ukupnog troška proizvodnje radnog naloga dodajući direktnim troškovima proizvodnje alocirane opće troškove proizvodnje.

Primjer radnog naloga možemo vidjeti u nastavku.

TVRTKA		NARUČITELJ	
Narudžbenica broj:			
U:		god:	
Rad započet:		Rad završen:	
RADNI NALOG br.			
Mjesto troška:			
Nošatelj troška:			
Opis rada:			
Ipostavio:			
 Narodne novine d.d. Zagreb - 10000 010000 Članak za narudžbu: UFE41		 3 950157 000553	

Slika 1 Radni nalog [Izvor: Narodne novine]

Bitno je spomenuti da postoje različite vrste knjigovodstvenih isprava. Neke od njih su interne i eksterne. Interne knjigovodstvene isprave su one koje nastaju unutar poduzeća poput uplatnice, isplata, izdatnice i slično. Eksterne knjigovodstvene isprave jesu one koje nastaju izvan poduzeća poput ulaznih računa, polica osiguranja i slično. Također, isprave možemo podijeliti i na nalogodavne koja daje nalog određenoj osobi da izvrši određeni posao, opravdavajuće i kombinirane.

2.5. Raspored troškova

Na kraju obračunskog razdoblja troškove tekuće godine, tj. troškove razreda 4 treba rasporediti na prijenosna konta 490, 491 i 492. Na konto 490 raspoređuju se troškovi za obračun proizvoda i usluga koji se prema MRS-2 i MRS-11 mogu teretiti na zalihe proizvodnje u tijeku (konto 600) ili na vrijednost usluga u tijeku. To su zapravo troškovi proizvodnje (izravni rad, izravni materijal i troškovi proizvodne režije) i specifični opći troškovi koje poduzeće ima pravo uključiti u trošak zaliha.¹⁹ Na konto 491 raspoređuju se troškovi za pokriće administracije, uprave i prodaje i drugih troškova na teret prihoda razdoblja. Troškovi preneseni na konto 491 prenose se na konto 702 u djelatnostima proizvodnje, odnosno na konta 711 ili 712 u djelatnostima trgovine. Na konto 492 raspoređuju se troškovi iz drugih aktivnosti kao što su aktivnosti izvan osnovne djelatnosti, troškovi iz sudjelujućih interesa, troškovi iz zajedničkih pothvata i sl. Troškovi raspoređeni na konto 492 prenose se na skupinu konta 72- Rashodi iz drugih aktivnosti. Postupak knjiženja rasporeda troškova²⁰ Postupak knjiženja možemo podijeliti na tri dijela a oni su troškovi direktnog materijala, troškovi direktnoga rada i indirektni troškovi proizvodnje.

3. Obračun troškova proizvodnje

Troškovima proizvodnje smatraju se svi troškovi koji su bili upotrebljeni u procesu stvaranja izlazne vrijednosti odnosno outputa. Postoji više vrsta proizvodnje te zato razlikujemo radno intenzivnu, kapitalno intenzivnu te materijalno intenzivnu proizvodnju. Radno intenzivna je ona koja je nemoguća bez radne snage te je ona najzastupljenija. Kapitalno intenzivna je ona u kojoj je najznačajnija imovina, odnosno kapital dok je kod materijalno intenzivne najvažniji material.

¹⁹ Praktični vodič kroz računovodstvo, cjelina 7, poglavlje 5, potpoglavljje 1, str.1.

²⁰ Ralph S. Polimeni, Shelia A. Handy i James A. Cashin (1999): Troškovno računovodstvo, Faber i Zgombić Plus, str.82

3.1. Definiranje pojma obračuna troškova proizvodnje

Obračun troškova proizvodnje proces je koji podrazumijeva raspoređivanje troškova odnosno usklađivanje stvarnih i planiranih troškova proizvodnje. Obračun troškova proizvodnje jedan je od najvažnijih dijelova računovodstva koje bi svako poduzeće trebalo implementirati kako bi što efikasnije upravljalo svojim društvom. Praćenje obračuna troškova proizvodnje izrazito je važno jer u slučajevima pogrešnog vođenja, zbog specifičnosti, može dovesti do krivom iskazivanja vrijednosti gotovih proizvoda te to može dovesti do krivih izračuna marže. Osnovni cilj obračuna proizvodnje je utvrđivanje točne vrijednosti zaliha, lociranje jediničnog troška svakog proizvedenog proizvoda te stvaranje kvalitetnih, točnih i pouzdanih informacija koje će menadžment društva iskoristiti kao podlogu za planiranje budućih poslovnih aktivnosti te za kontrolu troškova.²¹ Obračun troškova proizvodnje zahtjeva evidenciju te praćenje i kontrolu zaliha sirovina i materijala, evidenciju nastalih troškova, razgraničenje nastalih troškova, raspoređivanje uskladištivih troškova, kalkulaciju cijene te razduživanje zaliha. Postoje četiri ključna koraka prilikom obračuna proizvodnje a to su:

1. Razvrstavanje troškova i evidentiranje troškova po prirodnim vrstama. Raspored troškova po prirodnim vrstama podrazumijeva raspored troškove po njihovom pojavnom obliku na kontima skupine 4.
2. Raspoređivanje i evidentiranje troškova po mjestima troškova. Osim podjele troškova prema prirodnim vrstama, u trenutku nastanka troškove je potrebno rasporediti i po mjestima na koja se odnose. Mjesta na kojima nastaju troškovi potrebno je grupirati kako bi se po njima mogli pratiti troškovi određene organizacijske cjeline (radionice, pogona, odjela, administracije, prodaje, uprave i dr.)
3. Raspoređivanje troškova na nositelje troškova. Tijekom procesa proizvodnje javljaju se troškovi koji se, ovisno o tome zbog čega nastaju, dijele u 2 skupine Troškovi proizvoda, Troškovi razdoblja koji su radnije spomenuti u radu.

²¹ Alpha Capitalis, Dostupno na; <https://alphacapitalis.com/2017/07/11/kako-napraviti-obracun-proizvodnje/>, (15.1.2020.)

4. Obračun troškova za dovršenu proizvodnju tijekom razdoblja, odnosno nedovršenu proizvodnju na kraju razdoblja. U ovoj fazi izračunava se točna vrijednost zaliha na određeni dan te se određuje jedinična cijena svakog proizvoda proizvedenog tijekom određenog razdoblja.²²

Ono što je jako važno kod obračuna troška proizvodnje je dodijeliti sve troškove skupinama u kojima pripadaju kako bi se što bolje utvrdila jedinična cijena proizvoda.

3.2. Kalkulacija i njezine vrste

Kalkulacija je računski postupak na temelju kojega se određuju cijene nekog proizvoda ili usluge. Ona je potrebna i neophodna za donošenje poslovnih odluka u vezi s donošenjem cijena. Njome saznajemo pokrivaju li se troškovi u cijelosti ili djelomično. Zadatci kalkulacije troškova jesu da obuhvati sve troškove te da ih rasporedi. Ona se sastoji od četiri podatka a to su nabavna cijena, veleprodajna cijena, maloprodajna cijena bez PDV-a te maloprodajna cijena s PDV-om. Osim ovih podataka može sadržavati i rabat, dodatni rabat, veleprodajnu i maloprodajnu maržu, iznos povratne naknade, faktorni i zavisni trošak i slično. Kako bi kalkulacija ispunila svoju svrhu i zadatke, temeljena je na određenim pravilima. Načela koja mora poštovati su pravilo točnosti, pravilo usporedivosti, pravilo ekonomičnosti, pravilo ažurnosti, pravilo potpunosti, pravilo dokumentiranosti, pravilo preglednosti te pravilo diferenciranja. U konačnici kalkulacija se koristi kako bi se troškovi s glavnih mjesta rasporedili na konačne nositelje. Ovisno o cijeni koja se izračunava razlikujemo: elemente strukture prodajne cijene, elemente strukture cijene korištenja, elemente strukture nabavne cijene i slično.

3.2.1. Vrste kalkulacije

Obzirom na vrijeme njihova nastanka razlikujemo određene vrste kalkulacija a one su prethodna ili predkalkulacija, planska, međukalkulacija te naknadna ili obračunska.

²² Vuk, J. (2019.) Računovodstveno i porezno postupanje s popisnim zalihama // Računovodstvo, revizija i financije, XXVIII (2019)

Prethodna ili predkalkulacija sastavlja se za vrijeme prije početka određenog poslovnog procesa. Obično se koristi kada želimo dobiti plansku vrijednost odnosno kada želimo dobiti cijenu koja je bila potreba za izradu gotovog proizvoda. Sadrži direktne troškove rada i materijala koji se zbrajaju sa fiksnim i varijabilnim troškovima. Na temelju toga dobiva se planska cijena. Ovakav oblik kalkulacije može se koristiti i izrađivati za jedan ili više proizvoda. Planska kalkulacija koristi se za točno određeno razdoblje. Planska kalkulacija dio je ukupnog plana poduzeća. Ona sadrži elemente i veličine koje poduzeće želi ostvariti u određenom razdoblju. Međukalkulacija se koristi tijekom proizvodnje gotovih proizvoda. Ona se sastavlja kako bi se utvrdila cijena poluproizvoda u određenoj fazi proizvodnje. Služi kako bi se usporedila planska i stvarna cijena. Koristi je menadžment kako bi mogao odlučiti treba li poduzeće nastaviti sa proizvodnjom ili napraviti određene korekcije. Naknadna ili obračunska kalkulacija sastavlja se nakon završenog procesa te se temelji na stvarnim podacima. Temelji se na stvarnim činjeničnim podacima te je pogodna za određene korekcije koje se možda moraju poduzeti u budućim razdobljima. Također se koristi za određivanje dobitka ili gubitka. Obzirom na podjelu kalkulacija prema cijenama koje se izračunavaju postoje kalkulacija nabavne cijene ili troška nabave, kalkulacija cijene proizvoda ili usluge te kalkulacija prodajne cijene. Kalkulacija prema potpunosti obuhvaćanja troškova može biti kalkulacija kojom se obuhvaćaju svi troškovi ili samo dio troškova. Prema karakteru troškova koji se uzimaju u obzir kao temelj vrednovanja učinka razlikujemo kalkulaciju prema planskim, stvarnim i standardnim troškovima.

3.2.2. Metode kalkulacije

Kalkulacija troškova koristi se kada se želi rasporediti troškove proizvodnje određenog mjesta na konačni proizvod. Sastavlja se za svaki proizvod. Cilj ove kalkulacije je da cijena svakog proizvoda sadrži troškove koji se odnose na proizvodnju istog. Postoje različite vrste kalkulacije a dijele se na djelidbene ili divizione, dodatne ili adicijske, metode vezanih proizvoda te kombinirane. Djelidbena metoda kalkulacije koristi se u situacijama kada se na mjestu troškova proizvodi samo jedan proizvod ili jedna vrsta proizvoda. Važno obilježje ove vrste kalkulacije je da se ukupni troškovi dijele s količinom

te se tako dobiva prosječni trošak po učinku. Ova vrsta kalkulacije pojavljuje se u par oblika a to su jednostavna, složena, kalkulacija ekvivalentnih brojeva te kalkulacija vezanih proizvoda. Jednostavna djelidbena kalkulacija primjenjuje se u situacijama kada se proizvodi jedna vrsta proizvoda, najčešće masovno. Jedinična cijena izračunava se tako da se ukupni troškovi podjele s količinom učinka. Višefazna vrsta kalkulacije primjenjuje se kada se proizvod proizvodi u više faza odnosno procesa. U svakoj od faza određuje se cijena poluproizvoda. Troškovi se utvrđuju na temelju faza ili po mjestu učinka. Dobra strane ove kalkulacije je ta da se pruža bolja osnovica za određivanje cijene završnih proizvoda. Kalkulacija pomoću ekvivalentnih brojeva koristi se kada se na jednom mjestu troška proizvodi nekoliko proizvoda koji se srodi, troškovi su im zajednički te je ne moguće mjeriti njihov trošak pojedinačno. Ova kalkulacija odnosi se na proizvode koji su srodni tako da se proizvode od istog materijala ali se razlikuju po veličini, dimenziji, kvaliteti i obliku. Način na koji se provodi ovaj oblik kalkulacije je da se na temelju utroška odredi proizvod koji relativno ili apsolutno dominira te se njemu dodjeljuje koeficijent. Taj koeficijent pokazuje odnos troškova pojedinih učinaka i služi za sastavljanje kalkulacije i određivanje cijene proizvoda. Kalkulacija vezanih proizvoda koristi se u slučajevima kada se uz iste troškove, odnosno od iste sirovina dobije više različitih vrsta proizvoda. Negativna strana je da u ovakvim situacijama ne postoji metoda gdje bi se troškovi realno rasporedili na više nositelja. Cilj ovakvog oblika kalkulacije je da se utvrdi cijena izradbe glavnog proizvoda. Način na koji se ovaj oblik kalkulacije primjenjuje je da se od ukupnih troškova izdvoji dio koji bi se relativno odnosio na dio troškova koji su potrebni za proizvodnju sporednog proizvoda te se oduzme od ukupnog troška. Razlika koja ostane odnosi se na glavni proizvod. U ovakvom obliku kalkulacije koriste se dvije metode rasporeda troškova a to su metoda oduzimanja i metoda raspodjele. Metoda oduzimanja podrazumijeva da se od zbroj ukupnih troškova vezane proizvodnje oduzme vrijednost sporednih proizvoda. Metoda raspodjele, s druge strane, raspoređuje troškove vezane proizvodnje na osnovne i sporedne po zajedničkom obračunskom ključu. Dodatne kalkulacije primjenjuje se kada se na jednom mjestu troška proizvode dva ili više različita proizvoda s različitim sastavom troškova. Direktnim troškovima dodaju se indirektni kako bi se odredila jedinična cijena proizvoda. U praksi se ova kalkulacija primjenjuje kod

obračuna proizvodnje po radnom nalogu. ²³Razlikuju se dvije vrste dodatne metode kalkulacije a to su sumarna (zbirna) i elektivna (diferencirana, raščlanjena). Sumarna dodatna kalkulacija koristi se u slučajevima kada se za raspored indirektnih troškova na učinke koristi jedan „ključ“. Taj ključ može biti direktni materijal, direktni rad i ukupni direktni troškovi. Kao obračun cijene, za ovu vrstu kalkulacije, bitno je odrediti neposredni trošak za svaki učinak. Izrađujući ovu kalkulaciju, mora se utvrditi osnovica za raspoređivanje općih troškova jer se oni mogu rasporediti na ukupne neposredne troškove, prema jednoj vrsti neposrednog troška ili prema kombinaciji više vrsta neposrednih troškova. U praksi, najčešće se uzimaju bruto plaće jer se pretpostavlja da su opći troškovi prouzrokovani radom i da će raspoređivanje po toj osnovici dati točnije rezultate od bilo koje druge osnovice. Nakon što se osnovica utvrdi, postoje dva načina na koje možemo utvrditi i rasporediti dio općih troškova na proizvode a to su pomoću koeficijenta prijenosa (koji se dobije kao odnos između općih troškova i izabrane osnovice) i pomoću strukture izabrane osnovice. Diferenciranu dodatnu kalkulaciju prema fazama proizvodnje poduzeće koristi kada ima više radionica ili pogona, a proizvodnja učinaka u njima ne uzrokuje jednake opće troškove za sve učinke, tada opće troškove proizvodnje treba grupirati po pogonima(radionicama), utvrditi ključ za raspodjelu troškova za svaki pogon odvojeno i pojedine učinke teretiti s onoliko općih troškova proizvodnje koliko otpada na njega s obzirom na to u kojem je pogonu izrađivan²⁴. Elektivna dodatna kalkulacija koristi se u slučajevima kada se za raspored svake grupe indirektnih troškova na učinke koristi više različitih „ključeva“. Ona raščlanjuje opće troškove po skupinama općih troškova i po mjestima nastanka, a za dodavanje tih troškova neposredno služi nekoliko osnovica. Za osnovicu se uzimaju oni neposredni troškovi za koje se pretpostavlja da su najviše prouzročili nastanak odgovarajućeg općeg troška. . Postoji nekoliko osnovica za raspoređivanje općih troškova stvaranja učinka, a to su: neposredne bruto plaće, ili neka druga vrsta neposrednog troška, kombinacija više vrsta neposrednih troškova ili ukupni neposredni troškovi.²⁵

²³ Dražić Lutilsky, I. (2010.) Računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 496.

²⁴ Skupina autora(2009): Računovodstvo proizvodnje, M.A.K. Golden d.o.o. Zagreb, str.118.

²⁵ Dragija Kostić, M. (2018.) Računovodstvo 2, HZRFD, Zagreb, str. 271

3.2.3. Važnost kalkulacije

Najvažniji oblik informacije koji računovodstvo svakog trgovačkog društva mora osigurati jesu nastali troškovi po određenim kriterijima. Zadatak računovodstva proizvodnje je praćenje obračunavanje i raspoređivanje troškovnih elemenata koji su uključeni u proizvodni proces. ²⁶Od računovodstava se očekuje da prati proces proizvodnje i nastanka troškova od početka do kraja proizvodnog procesa. Poslovne knjige, u koju se unose i troškovi, moraju biti točne, pravodobne i iskoristive. Poslovne knjige su važne menadžerima radi donošenja poslovnih odluka te formiranja cijena uz pomoć kalkulacija. Kalkulacija je važna kako bi se njome moglo predvidjeti cijena, formirati cijena koštanja, cijena po kojoj se proizvod prodaje te krajnja zarada. Ovdje možemo vidjeti povezanost između cijene proizvoda i kalkulacije s poslovnim odlukama. Svrha i cilj kalkulacije je odrediti i formirati konačnu cijenu proizvoda. Krajnji cilj je profitabilnost.

4. Obračun troškova proizvodnje na primjeru konditorske industrije

4.1. Opis poduzeća Kraš d.d.

Svima poznato poduzeće Kraš d.d. započinje sa radom davne 1911. godine. Te godine tvornica UNION započela je sa svojim radom. Bili su prvi industrijski proizvođač čokolade u jugoistočnoj Europi. Titula kraljevskog dvorskog dostavljača dodijeljena je tvornici UNION za kraljevski dvor u Beču i Budimu. Nakon toga, 1921. godine, mlin za proizvodnju brašna postaje tvornica za proizvodnju keksa, slanica i vafla. Poznati slogan "Bilo kuda Ki-Ki svuda" nastaje 1935. godine kada ga je osmislio pisac Ratko Zvrko. Poznati bomboni "505" nastaju 1936. godine te su to bili prvi bomboni sa crtom. Čokoladica koja je i danas najpoznatija među djecom nastala je 1928. godine pod nazivom "Životinjsko carstvo". Za vrijeme rata, 1946. godine nastaje "Nama čokolada" koja se smatra prvom robnom markom na ovim prostorima. Prva Kraš Bonbonniera otvorena je davne 1952. godine u Zagrebu. Jedna od najpoznatijih, kraljevskih slastica

²⁶ Belak, V. (2009.) Računovodstvo proizvodnje, RRiF Plus, Zagreb, str. 113

“Bajadera” nastaje 1954. godine. Jedan od najpoznatijih keksa među obiteljima, domaćica, nastaje 1957. godine. Oskar za ambalažu osvajaju 505 bomboni 1959. godine. Zlatna medalja dodijeljena je 1972. godine bombonjeri “Griotte”. Kraš Express, miljenik djece, nastao je 1978. godine. Čokoladica koja je osvojila tržište, “Bananko”, nastala je 1991. godine. Čokolada Dorina nastaje 1996. godine te se pod tim nazivom i danas prodaje. Ne tako davne, 2010. godine, otvara se Krašograd, veliki ekopark i izletišta. Kraš obilježava velikih 110 godina proizvodnje 2021. godine. Povijest poduzeća Kraš vrlo je duga no zahvaljujući njihovoj kvaliteti postali su vodeći lider u konditorskoj industriji te jedan od najpoznatijih proizvođača. Misija poduzeća Kraš je “Uživajući višegodišnje povjerenje zajednice, tradicijom, kvalitetom i znanjem naših radnika stvaramo nezaboravne slatke trenutke zadovoljstva.”²⁷ Vizija poduzeća Kraš je “Nastavljajući naše nasljeđe Kraš vidimo kao snažnu konditorsku kompaniju koja je svojom bogatom ponudom uvijek korak ispred drugih, spremna zadržati konkurentsku prednost u regiji i osvojiti nova tržišta i na taj način ostvarivati zajedničke ciljeve svojih radnika, lojalnih i zadovoljnih potrošača, dioničara, poslovnih partnera, kao i šire zajednice²⁸

4.2. Obračun troškova poduzeća Kraš d.d.

Prema podacima za 2020. godinu Kraš vrijednost fiskaliziranih računa pala je za 13,7% zbog pandemije. Prema izvorima, prihodi od prodaje Kraš-a iznose 972,5 milijuna

²⁷ Internetska stranica: <https://www.kras.hr/hr/o-nama/o-nama/misija-i-vizija>

²⁸ Internetska stranica: <https://www.kras.hr/hr/o-nama/o-nama/misija-i-vizija>

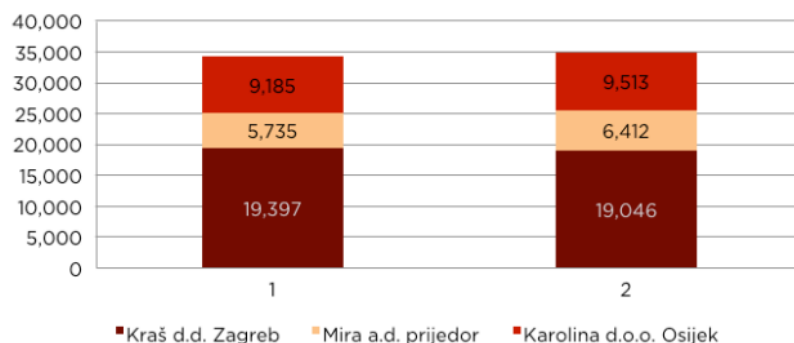
kuna za 2020. godinu. U nastavku možemo vidjeti tablicu koja prikazuje osnovne podatke i pokazatelje o poslovanju Kraš grupe.

OSNOVNI PODACI I POKAZATELJI O POSLOVANJU KRAŠ GRUPE	Index		
	2020.	2019.	2020. / 2019.
POSLOVNI PRIHODI	1.030.882	1.027.368	100,3
EBITDA *	97.022	100.874	96,2
DOBIT IZ POSLOVANJA (EBIT)	30.330	24.426	124,2
NETO DOBIT	25.135	18.531	135,6
UKUPNA IMOVINA	1.060.351	1.139.076	93,1
KAPITAL PRIPISAN VLASNICIMA MATICE	721.253	698.648	103,2
PROIZVODNJA - KRAŠ GRUPA	34.971	34.317	101,9
PRODAJA - UKUPNO - KRAŠ GRUPA	34.919	34.899	100,1
- TRŽIŠTE HRVATSKE	19.111	18.805	101,6
- INOZEMNO TRŽIŠTE	15.808	16.094	98,2
BROJ RADNIKA - KRAŠ MATICA (stanje 31.12.)	1.531	1.647	93,0
BROJ RADNIKA - KRAŠ GRUPA (stanje 31.12.)	2.353	2.623	89,7

EBITDA* - odnosi se na normaliziranu EBITDA s uključenim vrijednosnim usklađenjima

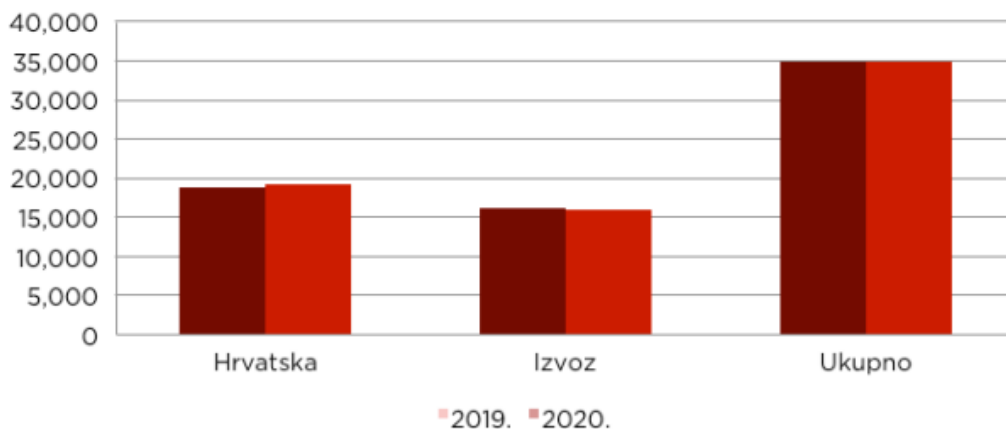
Tablica 1 Osnovi pokazatelji o poslovanju Kraš grupe [Izvor: KRAŠ IZVJEŠĆE ZA 2020. GODINU]

Također, u prilogu ispod, prikazati ćemo i proizvodnju Kraš grupe po tonama.



Slika 2 Proizvodnja Kraš grupe u tonama Tablica 2 Osnovi pokazatelji o poslovanju Kraš grupe [Izvor: KRAŠ IZVJEŠĆE ZA 2020. GODINU]

Kao što nam je svima poznato, 2020. godina bila je loša za sve gospodarske aktivnosti zbog pandemije koja je zahvatila cjeloukupno gospodarstvo. No, i u vrijeme pandemije, Kraš grupa rasla je te je ostvarila dobre rezultate u proizvodnji. Proizvodnja se povećala za 654 tone u odnosu na prethodnu, 2019. godinu. Također, Kraš je ulagao u nova pakiranja te nove proizvode i poboljšanje kvalitete proizvoda.



Slika 3 Prodaja Kraš grupe u tonama Tablica 3 Osnovi pokazatelji o poslovanju Kraš grupe [Izvor: KRAŠ IZVJEŠĆE ZA 2020. GODINU]

Što se tiče prodaje Kraš grupe, u odnosu na 2019. godinu, 2020. godine prodaja na hrvatskom tržištu se povećala, iako ne znatno, dok se prodaja smanjila na inozemnim tržištima. Najveća prodaja u inozemnim državama je na području Bosne i Hercegovine.

U nastavku možemo pronaći bilancu poduzeća Kraš d.d.

BILANCA
stanje na dan 31.03.2022

u kunama

Naziv pozicije	AOP oznaka	Zadnji dan prethodne poslovne godine	Na izvještaji datum tekućeg razdoblja
1	2	3	4
Obveznik: Kraš d.d.			
A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL	001	0	0
B) DUGOTRAJNA IMOVINA (AOP 003+010+020+031+036)	002	615.554.950	617.476.142
I. NEMATERIJALNA IMOVINA (AOP 004 do 009)	003	23.300.688	21.859.026
1. Izdaci za razvoj	004	0	0
2. Koncesija, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava	005	21.180.490	20.026.787
3. Goodwill	006	0	0
4. Predumovi za nabavu nematerijalne imovine	007	0	0
5. Nematerijalna imovina u pripremi	008	2.103.753	1.802.338
6. Ostala nematerijalna imovina	009	16.346	29.901
II. MATERIJALNA IMOVINA (AOP 011 do 019)	010	576.824.474	580.188.684
1. Zemljište	011	85.715.059	85.736.685
2. Građevinski objekti	012	187.451.216	185.653.406
3. Postrojenja i oprema	013	131.995.067	131.436.988
4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina	014	19.018.295	22.351.032
5. Biološka imovina	015	812.568	798.377
6. Predumovi za materijalnu imovinu	016	12.118.030	12.249.899
7. Materijalna imovina u pripremi	017	80.313.053	82.548.155
8. Ostala materijalna imovina	018	683.063	704.948
9. Ulaganje u nekretnine	019	58.718.123	58.709.218
III. DUGOTRAJNA FINANCJSKA IMOVINA (AOP 021 do 030)	020	11.081.372	11.063.071
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	021	0	0
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	022	0	0
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	023	0	0
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjeljujućim interesom	024	0	0
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjeljujućim interesom	025	0	0
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjeljujućim interesom	026	24.500	0
7. Ulaganja u vrijednosne papire	027	9.856.067	10.148.714
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	028	638.488	914.357
9. Ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela	029	0	0
10. Ostala dugotrajna financijska imovina	030	562.317	0
IV. POTRAŽIVANJA (AOP 032 do 035)	031	149.685	33.250
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	032	0	0
2. Potraživanja od društava povezanih sudjeljujućim interesom	033	0	0
3. Potraživanja od kupaca	034	0	0
4. Ostala potraživanja	035	149.685	33.250
V. ODGODENA POREZNA IMOVINA	036	4.198.930	4.332.111
C) KRATKOTRAJNA IMOVINA (AOP 038+046+053+063)	037	473.067.781	537.136.996
I. ZALIHE (AOP 039 do 045)	038	177.520.008	182.614.809
1. Sirovine i materijal	039	110.390.896	112.857.594
2. Proizvodnja u tijeku	040	655.232	905.543
3. Gotovi proizvodi	041	59.519.579	66.304.071
4. Trgovačka roba	042	6.812.821	12.373.107
5. Predumovi za zalihe	043	141.480	174.494
6. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji	044	0	0
7. Biološka imovina	045	0	0
II. POTRAŽIVANJA (AOP 047 do 052)	046	243.996.262	268.133.798
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	047	0	0
2. Potraživanja od društava povezanih sudjeljujućim interesom	048	0	0
3. Potraživanja od kupaca	049	230.656.134	231.899.515
4. Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	050	292.876	334.646
5. Potraživanja od države i drugih institucija	051	12.319.930	52.756.867
6. Ostala potraživanja	052	727.323	1.142.770
III. KRATKOTRAJNA FINANCJSKA IMOVINA (AOP 054 do 062)	053	105.211	95.199
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	054	0	0
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	055	0	0
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	056	0	0
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjeljujućim interesom	057	0	0
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjeljujućim interesom	058	0	0
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjeljujućim interesom	059	0	0
7. Ulaganja u vrijednosne papire	060	0	0
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	061	15.029	5.981
9. Ostala financijska imovina	062	90.182	89.209
IV. NOVAC U BANCIMA I BLAGAJNAMA	063	51.436.300	58.293.199
D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI	064	1.094.430	3.379.072
E) UKUPNO AKTIVA (AOP 001+002+037+064)	065	1.089.707.181	1.157.992.210
F) IZVANBILANČNI ZAPISI	066	78.794	71.373

Slika 4Bilanca – AKTIVA Tablica 4 Osnovi pokazatelji o poslovanju Kraš grupe [Izvor: KRAŠ IZVJEŠĆE ZA 2020. GODINU]

PASIVA			
A) KAPITAL I REZERVE (AOP 068 do 070+076+077+083+086+089)	067	751.458.538	785.139.953
I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	068	599.448.400	599.448.400
II. KAPITALNE REZERVE	069	-15.434.988	-15.522.903
III. REZERVE IZ DOBITI (AOP 071+072+073+074+075)	070	32.398.210	32.398.210
1. Zakonske rezerve	071	32.398.210	32.398.210
2. Rezerva za vlastite dionice	072	40.246.603	39.991.243
3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	073	-40.246.603	-39.991.243
4. Statutarne rezerve	074	0	0
5. Ostale rezerve	075	0	0
IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE	076	5.311.854	8.375.426
V. REZERVE FER VRIJEDNOSTI I OSTALO (AOP 078 do 082)	077	-299.906	-299.906
1. Fer vrijednost financijske imovine kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (odnosno raspoloživa za prodaju)	078	-299.906	-299.906
2. Učinkoviti dio zaštite novčanitih tokova	079	0	0
3. Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu	080	0	0
4. Ostale rezerve fer vrijednosti	081	0	0
5. Tečajna razlika iz preračuna inozemnog poslovanja (konsolidacija)	082	0	0
VI. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK (AOP 084-085)	083	99.867.801	127.863.560
1. Zadržana dobit	084	99.867.801	127.863.560
2. Preneseni gubitak	085	0	0
VII. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE (AOP 087-088)	086	30.131.516	12.877.165
1. Dobit poslovne godine	087	30.131.516	12.877.165
2. Gubitak poslovne godine	088	0	0
VIII. MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES	089	235.651	0
B) REZERVIRANJA (AOP 091 do 096)	090	19.754.304	19.767.647
1. Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	091	19.754.304	19.767.647
2. Rezerviranja za porezne obveze	092	0	0
3. Rezerviranja za započete sudske sporove	093	0	0
4. Rezerviranja za troškove obravljanja prirodnih bogatstava	094	0	0
5. Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	095	0	0
6. Druga rezerviranja	096	0	0
C) DUGOROČNE OBVEZE (AOP 098 do 108)	097	100.439.549	102.077.477
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	098	0	0
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	099	0	0
3. Obveze prema društvima povezanim sudjeljujućim interesom	100	0	0
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjeljujućim interesom	101	0	0
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	102	1.250.000	114.834
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	103	73.764.582	72.314.677
7. Obveze za predujmove	104	0	0
8. Obveze prema dobavljačima	105	0	0
9. Obveze po vrijednosnim papirima	106	0	0
10. Ostale dugoročne obveze	107	15.784.111	20.909.534
11. Odgođena porezna obveza	108	9.640.856	8.738.432
D) KRATKOROČNE OBVEZE (AOP 110 do 123)	109	215.004.517	262.811.387
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	110	0	0
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	111	0	0
3. Obveze prema društvima povezanim sudjeljujućim interesom	112	0	0
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjeljujućim interesom	113	0	0
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	114	307.984	375.407
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	115	58.507.663	31.137.053
7. Obveze za predujmove	116	305.419	191.644
8. Obveze prema dobavljačima	117	112.096.229	130.269.988
9. Obveze po vrijednosnim papirima	118	0	0
10. Obveze prema zaposlenicima	119	21.894.734	21.271.899
11. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	120	12.368.359	64.292.344
12. Obveze s osnovu udjela u rezultatu	121	725.576	725.576
13. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	122	0	0
14. Ostale kratkoročne obveze	123	8.798.553	14.347.456
E) ODGOĐENO PLACANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA	124	3.050.253	8.395.708
F) UKUPNO – PASIVA (AOP 087+090+097+109+124)	125	1.089.707.161	1.157.992.210
G) IZVANBILANČNI ZAPISI	126	76.794	71.373

Slika 5 Bilanca – PASIVA Tablica 5 Osnovi pokazatelji o poslovanju Kraš grupe [Izvor: KRAŠ IZVJEŠĆE ZA 2020. GODINU]

5. ZAKLJUČAK

Proces proizvodnje jedan je od najvažnijih procesa jer se njime dobivaju izlazne vrijednosti, odnosno outputi. Proizvodnja je neizostavan dio svakoga poduzeća te se zato mora pratiti i voditi briga da sve informacije budu točno izvedene. Obzirom da svako poduzeće koje proizvodi proizvode mora brinuti u procesu proizvodnje, to dovodi do toga da moraju brinuti i o troškovima koje ta proizvodnja donosi. Svaki trošak nastao u proizvodnji mora se točno rasporediti na mjesto i razlog njegova nastanka kako bi se poslovanje moglo što bolje voditi, planirati i kontrolirati te biti što uspješnije. Tu se javlja potreba za obračunom troškova te za knjigovodstvom koje bi sve te procese pratilo. Postoje razne vrste metode obračuna kao i metode kalkulacija koje bi mogle poduzetnicima što bolje voditi poslovanje. Obzirom da metode nisu određene Zakonima, poslodavac sam može odabrati onu koja mu najviše odgovara. Cilj svakoga poduzeća je uz što manje troškove, stvoriti što kvalitetniji proizvod za koji može što više zaraditi te ostvariti što veći profit. Iz zoga razloga vrlo je bitno pratiti process proizvodnje, troškove te njihove promjene kako bi se nakon završetka tih istih procesa oni mogli analizirati i uspoređivati kako bi se u budućnosti donosile što je moguće bolje poslovne odluke. Kao što smo mogli primijetiti, Kraš poduzeće jedno je od najvećih i najpoznatijih poduzeća u Hrvatskoj ali i šire. Svoju kvalitetu i dugoročni rad od čak 110 plus godina ostvarili su upravo praćenjem i unapređivanjem procesa proizvodnje te donošenjem poslovnih odluka koji su dobili temeljem njihove analize. Smatram da je vrlo važno kontrolirati i pratiti process proizvodnje te troškova koji nastaju kako bi ih što bolje mogli rasporediti i kontrolirati te donijeti prave poslovne odluke kako bi bili konkurentni poput Kraš grupe.

LITERATURA

KNJIGE I STRUČNI ČLANCI:

1. Drljača, M. (2004.): Metode upravljanja troškovima. Elekrika, Broj 4, Stilloeks
2. Belak, V. (2006.) Profesionalno računovodstvo, Zgombić & Partneri, Zagreb
3. Vuk, J. (2019.) Računovodstveno i porezno postupanje s popisnim zalihama // Računovodstvo, revizija i financije, XXVIII (2019)
4. Belak, V. et al. (2009.) Računovodstvo proizvodnje, RRIF, Zagreb
5. Vuk, J. (2018). Posebnosti godišnjih financijskih izvještaja u proizvodnoj djelatnosti za 2017. godinu. Računovodstvo revizija i financije (RRiF)
6. Perčević, H. (2006): Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske
7. Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007.): „Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
8. Praktični vodič kroz računovodstvo
9. Ralph S. Polimeni, Shelia A. Handy i James A. Cashin (1999): Troškovno računovodstvo , Faber i Zgombić Plus
10. Dražić Lutilsky, I. (2010.) Računovodstvo, HZRFD, Zagreb
11. Dragija Kostić, M. (2018.) Računovodstvo 2, HZRFD, Zagreb
12. Belak, V. (2009.) Računovodstvo proizvodnje, RRiF Plus, Zagreb
13. Skupina autora(2009): Računovodstvo proizvodnje, M.A.K. Golden d.o.o. Zagreb

INTERNETSKI PORTALI:

1. <https://alphacapitalis.com/2017/07/11/kako-napraviti-obracun-proizvodnje/>
2. <https://www.kras.hr/hr/o-nama/o-nama/misija-i-vizija>
3. https://zse.hr/hr/papir/310?isin=HRKRASRA0008&tab=stock_news
4. https://www.kras.hr/datastore/filestore/100/Kras-Godisnje-izvjesce-2020_2.pdf

POPIS ILUSTRACIJA:

Slika 1 Radni nalog	16
Slika 2 Proizvodnja Kraš grupe u tonama	25
Slika 3 Prodaja Kraš grupe u tonama	26
Slika 4 Bilanca - AKTIVA.....	27
Slika 5 Bilanca - PASIVA.....	28